

0- 792339

На правах рукописи



СУРЖИКОВА Наталья Александровна

УНИФИКАЦИЯ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА ГРУППЫ КОМПАНИЙ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Волгоград - 2010



Работа выполнена на кафедре учета, анализа и аудита Волгоградского государственного университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Глуценко Александра Васильевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Бычков Михаил Федорович
- канд. экон. наук, доцент
Предеус Наталья Владимировна

Ведущая организация - Дагестанский государственный университет

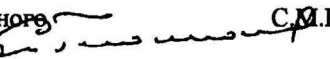
Защита состоится 13 декабря 2010 года в 15⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 12 ноября 2010 года.



Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Стратегические приоритеты модернизации экономики РФ, сконцентрированные на укреплении сотрудничества в международной конкурентной среде, развитии инвестиционного потенциала и экономического имиджа страны, изменяют требования к системе современного бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

Одно из основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 года в рамках динамичной инновационной экономики - формирование благоприятной среды для предпринимательской деятельности, основанной на совершенствовании системы обеспечения информационной открытости хозяйственной деятельности организаций, повышении ответственности за своевременность и содержание раскрываемой информации, совершенствовании правил и процедур проведения бухгалтерского учета, отчетности и аудита на основе международно признанных стандартов.

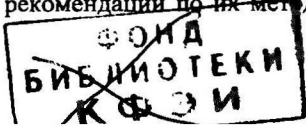
На протяжении ряда лет в Российской Федерации осуществляется комплекс мероприятий по реформированию системы бухгалтерского учета в соответствии с потребностями развития рыночной экономики, основным инструментом которой являются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

В настоящее время в практику многих российских холдинговых компаний, в большей части добывающих и перерабатывающих отраслей (нефтегазовая, металлургия, машиностроение и др.), вошла подготовка консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам, обеспечивающая заинтересованных пользователей достоверной информацией о финансовом положении и финансовых результатах холдинга, на основе которой возможно принимать эффективные экономические решения о группе взаимосвязанных компаний как о едином хозяйствующем субъекте.

Вступивший в силу Федеральный закон от 27.07.2010 №208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", устанавливающий обязательное требование для кредитных, страховых и иных организаций РФ, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность по международным стандартам, ставит перед холдинговыми структурами серьезные задачи адаптации учетного процесса к новым условиям официального применения МСФО в России.

Таким образом, в современных условиях возникает потребность теоретико-методологического совершенствования системы учета и отчетности групп взаимосвязанных компаний в условиях обязательной консолидации отчетности общественно значимыми компаниями в соответствии с МСФО.

В связи с этим требуются исследования существующих подходов к учетному процессу групп компаний в соответствии с РПБУ и МСФО, проблем, препятствующих эффективному применению МСФО в учетной практике холдингов, а также предложения по консолидации и унификации российского и международного бухгалтерского учета в группе компаний и рекомендации по их методическому обеспечению.



Степень разработанности проблемы. Проблемы реформирования отечественного бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями МСФО, а также сложности практического применения МСФО в России исследуются в работах: Ю.А. Бабаева, А.М. Петрова, А.С. Бакаева, Е.А. Боброва, М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, Л.В. Горбатовой, А.Е. Ковалева, М.И. Кутера, Д.В. Луговского, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, С.В. Модерова, В.Ф. Палия, Н.С. Пласковой, Л.В. Поповой, М.Л. Пятова, Т.М. Садыковой, В.Я. Соколова, А.В. Суворова, И.Р. Сухарева, Л.И. Хоружий, Т.Г. Шешуковой, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана, В.Т. Чая и др.

Теоретические и прикладные аспекты развития бухгалтерского, корпоративного и консолидированного учета и отчетности групп взаимосвязанных компаний в современных условиях освещены в трудах: В.И. Бариленко, А.В. Глущенко, В.В. Лаптева, Е.Н. Кравченко, Л.А. Куликова, В.Д. Новодворского, Л.В. Перекрестовой, В.Н. Петухова, В.С. Плотникова, В.И. Подольского, К.Я. Портного, Е.В. Рузаковой, А.А. Соколова, И.С. Шиткиной, Н.С. Фреззоргера и др.

Научные подходы к принципам бухгалтерского финансового учета, международным стандартам финансовой отчетности рассматривают многие зарубежные авторы: Х. Андерсон, М. Ван Бреда, С. Грей, Х. Грюнинг, Д. Колдуэл, Г.Мюллер, М. Мэтьюс, Б. Нидлз, М.Х. Б. Перера, Э. Хендриксен и др.

Несмотря на существенную значимость представленных работ, следует отметить недостаточную разработанность комплексного подхода к организации и методологии учетного процесса в группе компаний в условиях применения российской системой учета МСФО и составления консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам.

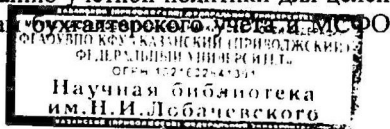
Потребность дальнейших научных исследований вопросов оптимального составления консолидированной финансовой отчетности группами компаний по международным стандартам в связи с введением МСФО в правовое поле России и дальнейшей гармонизацией национальных учетных правил с международными стандартами определила выбор темы, постановку цели и задач исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационной работы состоит в теоретическом обосновании необходимости совершенствования системы учета и отчетности группы компаний в условиях применения МСФО и разработке методического инструментария унификации учетного процесса группы компаний при составлении официальной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Для достижения цели диссертационной работы были поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- исследовать изменения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и составления консолидированной финансовой отчетности в процессе реформирования бухгалтерского учета в России, ориентированного на международные стандарты;

- проанализировать требования к формированию учетной политики для целей бухгалтерского учета по российским стандартам



на предмет сходств и различий в подходах к организации и методологии учетного процесса;

- системно представить проблемы, препятствующие сближению норм РПБУ с принципами МСФО в учетной политике группы компаний, и предложить пути их решения;

- выявить влияние специфики организации, классификации холдинговых структур на систему учета и отчетности группы взаимосвязанных компаний;

- оценить и развить теоретико-методологические подходы к организации учетного процесса группы компаний при составлении консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО;

- разработать модель составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО на основе унифицированного учетного процесса группы компаний;

- предложить механизм сближения элементов бухгалтерского учета основных средств по российским и международным стандартам учета и отчетности.

Предметом диссертационного исследования выступает совокупность теоретических, методических и практических положений по формированию и развитию учетного процесса группы компаний в современных условиях информационной экономики, соответствующей международным стандартам.

Объектом исследования является существующая практика организации и методики учетного процесса с целью составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО группами компаний РФ.

Теоретико-методологическая основа исследования. Теоретическую базу исследования составили труды российских и зарубежных ученых в области концептуальных основ бухгалтерского учета и отчетности на международном уровне, теории и практики системы учета и отчетности групп компаний, методологии формирования консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО; законодательные и нормативно-правовые акты по регулированию бухгалтерского учета и отчетности в РФ, официальный перевод международных стандартов финансовой отчетности Советом по МСФО.

Методологической базой исследования стал системный подход к организации бухгалтерского учета в группе компаний. В процессе исследования применялся процессный подход к изучаемым проблемам, использовался инструментарий статистического, сравнительного, структурного и функционального методов анализа, приемы экспертного прогнозирования, а также общенаучные методы: анализ и синтез, индукция и дедукция, моделирование, абстрагирование.

Информационной базой исследования послужили методологические исследования, справочно-учебные материалы, проекты, отчеты Министерства финансов РФ по вопросам российского и международного бухгалтерского учета и отчетности, Совета по МСФО, профессиональных сообществ бухгалтеров и аудиторов в области стандартизации национальной системы бухгалтерского учета на основе МСФО; статистические данные и обзоры ряда российских аналитических агентств, научная и периодическая литература по исследуемой проблеме, экспертные данные, полученные из сети Интернет, а также результаты, полученные автором в процессе исследования теоретической и внедренческой деятельности.

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в разработке методологического обеспечения унификации учетного процесса в соответствии с МСФО и его применении при составлении финансовой отчетности холдинговыми структурами. Элементы научной новизны представлены следующими результатами:

- дана авторская классификация этапов сближения российского регулирования бухгалтерского учета и отчетности и МСФО; выявлены проблемы практики применения Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности", влияющие на качество информации, формируемой в финансовой отчетности группы компаний;

- разработан комплекс мер, призванный обеспечить сближение в учетной политике групп взаимосвязанных компаний норм, отвечающих требованиям МСФО и российских стандартов бухгалтерского учета и отчетности: а) совершенствование законодательно-нормативного регулирования (устранение налоговой ориентации национальной системы бухгалтерского учета, налаживание контроля исполнения российских стандартов бухгалтерского учета и введение официального понятия "справедливая стоимость"); б) повышение уровня профессионального применения стандартов (устранение практики выборочного соблюдения правил бухгалтерского учета; повышение уровня профессиональной подготовки специалистов в области МСФО; более умелое использование профессионального суждения и приемов дисконтирования);

- доказана необходимость и выявлены преимущества унификации учетного процесса группы компаний в условиях применения МСФО, которая позволяет организовать единую систему учета и отчетности для предприятий, входящих в группу, в соответствии с единой методологией, гармонизирующей правила российского и международного бухгалтерского учета и отчетности с учетом отраслевой специфики деятельности каждого участника группы;

- разработан и представлен в виде принципиальной модели алгоритм составления консолидированной финансовой отчетности, охватывающий: методические положения (способы оценки основных средств, материально-производственных запасов, методы начисления амортизации, создание резервов под обесценение финансовых вложений, снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам, ликвидационным обязательствам); организационно-технические положения (рабочий план счетов, формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, формы внутренних аналитических отчетов) и положение по консолидации отчетности группы компаний;

- разработан проект "Положение по консолидации отчетности группы компаний", содержащий формы отчетов о внутригрупповых оборотах, типовые консолидационные корректирующие проводки по ключевым шагам консолидации, методы консолидации в зависимости от способа участия в деятельности и доли владения, перечень информации, подлежащий раскрытию в консолидированной финансовой отчетности;

- предложен подход к ведению бухгалтерского учета основных средств с применением РПБУ и МСФО, устанавливающий порядок: определения срока полезного использования, переоценки, обесценения, учета аренды основных средств,

учета инвестиционного имущества и основных средств, предназначенных для продажи, порядок отнесения объектов к основным средствам.

Теоретическая значимость состоит в разработке методологической основы и методического обеспечения процесса унификации системы учета и отчетности группы взаимосвязанных компаний в условиях официального применения МСФО, связанного с развитием информационной функции бухгалтерского учета.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что разработанный авторский подход совершенствования учетного процесса группы компаний в условиях применения МСФО доведен до практических рекомендаций, позволяющих организовать эффективную единую информационную систему внутри холдинга, с целью принятия оптимальных экономических решений инвесторами, кредиторами, собственниками и другими заинтересованными пользователями.

Апробация результатов исследования. Полученные в ходе исследования результаты нашли отражение в материалах XIII Региональной конференции молодых исследователей Волгоградской области (г. Волгоград), V Международной научно-практической конференции "Наука и современность - 2010" (г. Новосибирск), а также вузовских и межвузовских научных конференциях Волгоградского государственного университета, МОУ "Волжский институт экономики, педагогики и права". Основные теоретические разработки используются в учебном процессе при подготовке бакалавров и специалистов в курсах "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерская финансовая отчетность", "Международные стандарты учета и финансовой отчетности" в МОУ "Волжский институт экономики, педагогики и права". Отдельные практические положения внедрены и используются в дочернем предприятии ОАО "СИБУР Холдинг" ОАО "Волтайр-Пром", о чем свидетельствует справка о внедрении результатов исследования.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 9 работ общим объемом 4 п.л., в том числе 2 работы - в рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ.

Структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении отражена актуальность исследования, раскрыты его цель и задачи, предмет и объект исследования, новизна и значимость полученных результатов.

В первой главе "Методологические и нормативные аспекты организации учетного процесса группы компаний в условиях применения МСФО" рассмотрены этапы реформирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Выделены проблемы Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности", требующие доработки на уровне законодательства и внимания со стороны составителей консолидированной отчетности. Проведен сравнительный анализ требований к организации учетного процесса и формированию учетной политики для целей бухгалтерского учета по российским и международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности на предмет сходств и различий;

Во второй главе "Анализ существующей практики организации учетного процесса при составлении консолидированной финансовой отчетности по МСФО группы компаний" раскрывается влияние специфики организации холдинговых структур на систему учета и отчетности группы взаимосвязанных компаний. Выявлены преимущества и недостатки составления консолидированной финансовой отчетности способом трансформации и методом параллельного учета. Проанализированы положения учетной политики по МСФО и РПБУ групп компаний "СИБУР Холдинг", "ЕвроХим" и классифицированы проблемы, препятствующие сближению норм РПБУ с принципами МСФО в учетной политике группы компаний.

В третьей главе "Методы унификации учетного процесса группы компаний в условиях применения МСФО" обоснована необходимость унификации учетного процесса группы компаний в условиях применения МСФО; разработана модель составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО; предложен механизм сближения бухгалтерского учета объекта основных средств с международными стандартами по элементам.

В заключении диссертации приведены основные выводы исследования и сформулированы предложения по унификации учетного процесса групп компаний холдинговой структуры в условиях применения МСФО.

Список использованной литературы содержит 186 источников. В работе представлено 11 таблиц, 11 рисунков, 7 приложений. Объем диссертации составляет 192 страницы компьютерного текста.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Основные положения, научные результаты и выводы диссертационного исследования можно разделить на три логически взаимосвязанные группы теоретических и организационно-методических проблем, выносимых на защиту.

Первая группа научных проблем диссертационного исследования связана с методологическим обеспечением и развитием законодательно-нормативного регулирования российской системы бухгалтерского учета и отчетности в условиях последовательного сближения с МСФО.

Реформирование российской системы учета и отчетности связано с одобрением в 1994 г. Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ Программы реформирования системы бухгалтерского учета, в соответствии с которой переход на МСФО должен был осуществиться до 2000 г. Как следствие, принято Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 №283 "Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности". В Программе представлен План реализации мероприятий по совершенствованию нормативного правового регулирования, разработки стандартов бухгалтерского учета на 1998-2000 гг. В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета были выбраны МСФО, как в наибольшей степени соответствующие рыночным условиям, и гарантирующие широкому кругу участников рыночных отношений получение полезной и надежной информации о финансовом положении хозяйствующих

субъектов, финансовых результатах их деятельности и изменениях в их финансовом положении.

Подходы к применению международных стандартов в российской практике были конкретизированы и систематизированы в Приказе Минфина РФ от 01.07.2004 №180 "Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу" на период 2004-2010 гг. В концепции впервые официально дается определение консолидированной финансовой отчетности, определяются ее цели и задачи.

В результате исследования выявлено, что подход Минфина РФ к формированию нормативной учетной методологии обусловлен стремлением сформировать максимум информации, полезной при принятии экономических решений посредством обновления, утверждения и разработки новых положений по бухгалтерскому учету, приказов, законов, целью которых является обеспечить соответствие правил бухгалтерского учета и отчетности современной информационной экономике, средством достижения цели при этом выступают МСФО (табл. 1, 2).

Таблица 1. Обзор изменений в российской нормативной системе бухгалтерского учета и отчетности, ориентированных на МСФО за 2007-2010 гг.

МСФО	Реформированный российский НПА
	Новые редакции
МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности"	Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 №66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций"
МСФО (IAS) 11 "Договоры на строительство"	ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" (приказ Минфина РФ от 24.10.2008 №116н (ред. от 23.04.2009))
МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки"	ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" (приказ Минфина РФ от 06.10.2008 №106н (ред. от 11.03.2009)) ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений" (приказ Минфина РФ от 06.10.2008 №106н (ред. от 11.03.2009)) ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (приказ Минфина РФ от 28.06.2010 №63н)
МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам"	ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам" (приказ Минфина РФ от 06.10.2008 №107н)
МСФО (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах"	ПБУ 11/2008 "Информация о связанных сторонах" (приказ Минфина РФ от 29.04.2008 №48н)
МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы"	ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" (приказ Минфина РФ от 27.12.2007 №153н)
МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений валютных курсов"	Поправки в действующей редакции ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (приказ Минфина РФ от 27.11.2006 №154н (ред. от 25.12.2007))
МСФО (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы"	ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности" (приказ Минфина РФ от 28.11.2001 №96н (ред. от 20.12.2007))
МСФО (IAS) 10 "События после отчетной даты"	ПБУ 7/98 "События после отчетной даты" (приказ Минфина РФ от 25.11.1998 №56н (ред. от 20.12.2007))
МСФО (IAS) 2 "Запасы"	ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" (приказ Минфина РФ от 09.06.2001 №44н (ред. от 26.03.2007))

Таблица 2. Проекты и действующие законодательные и нормативно-правовые акты бухгалтерского учета и отчетности РФ и их аналоги по МСФО

МСФО	Действующий в настоящее время регулирующий документ	Новый проект регулирующего документа
-	Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996 г. №129-ФЗ	Проект Федерального закона "О бухгалтерском учете"
МСФО (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы"	ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности" (приказ Минфина РФ от 28.11.2001 №96н (ред. от 20.12.2007))	Проект Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)
МСФО (IFRS) 8 "Операционные сегменты"	Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 №11н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000)"	Проект Положения по бухгалтерскому учету "Операционные сегменты" (ПБУ 12/2010)
МСФО (IAS) 7 "Отчет о движении денежных средств"	-	Проект ПБУ "Отчеты о движении денежных средств"
МСФО (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых"	-	Проект ПБУ "Учет затрат на освоение природных ресурсов"

Значительным событием в реформировании бухгалтерского учета и отчетности является принятие Федерального закона от 27.07.2010 №208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", который устанавливает общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО кредитными, страховыми и иными организациями РФ, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Вступление в силу Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности" вводит официальный статус составления консолидированной отчетности по МСФО, ее аудит, представление и публикацию, что является инструментом гарантированного выхода на международные рынки капитала; обеспечивает сопоставимость финансовой отчетности, которая дает возможность российским группам компаний оценивать свой бизнес по сравнению с аналогичными компаниями по всему миру в международном формате; гарантирует повышение качества и прозрачности финансовой информации обо всех российских группах взаимосвязанных организаций; предоставляет возможность формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей групп взаимосвязанных компаний, в связи с отсутствием на сегодняшний день точной официальной статистики российских организаций, готовящих консолидированную финансовую отчетность по МСФО. Вместе с тем, в Федеральном законе "О консолидированной финансовой отчетности" не указаны адреса и порядок представления консолидированной финансовой отчетности; не определена ответственность за непредставление консолидированной финансовой отчетности и за нарушение сроков ее представления и публикации; не уточнен уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством Российской Федерации; не установлен порядок процедуры признания МСФО для

применения на территории Российской Федерации Правительством РФ по согласованию с ЦБ РФ.

Следовательно, Федеральный закон "О консолидированной финансовой отчетности" устанавливает обязательное составление консолидированной отчетности по МСФО, но не регламентирует порядок организации ведения бухгалтерского учета при составлении консолидированной финансовой отчетности в условиях применения МСФО.

Установлено, что требования российских и международных бухгалтерских стандартов по организации учетного процесса и формированию учетной политики - максимально сближены и концептуальных различий не имеют.

Причины незначительных разночтений между ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений" и ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" и МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки" объясняются: а) ориентацией российских ПБУ на бухгалтерский учет в целом, а не только на составление и представление финансовой отчетности, вследствие чего возникают дополнительные требования и нормы (рабочий план счетов, формы первичных документов, правила документооборота, инвентаризации активов и обязательств и т.д.); б) спецификой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ, которая влияет на форму представления информации в стандартах (терминология, формулировки).

Результатом исследования стало доказательство того, что различия между российской и международной системой учета во многом преувеличены, напротив нормативное регулирование предлагает широкие возможности в формировании оптимальной учетной политики, соответствующей МСФО, при грамотном применении профессионального суждения.

Вторая группа проблем, выявленных в диссертационном исследовании, посвящена обоснованию вопросов внедрения и использования современных инструментов организации и методологии учетного процесса в группе компаний холдингового типа в условиях придания официального статуса консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

Определено, что наиболее актуально применение МСФО для групп компаний, сформированных по принципу вертикальной интеграции, когда между предприятиями, входящими в группу, существуют материнско-дочерние отношения, называемых холдинговыми структурами.

Выделены основные причины составления финансовой отчетности по МСФО в данных структурах: включение ценных бумаг компании в листинг фондовых бирж; привлечение крупных инвестиций; наличие среди учредителей, собственников и партнеров иностранных организаций; потребность выхода на международные рынки; ведение управленческого учета, базирующегося на принципах МСФО.

Установлено, что в настоящее время большинством российских групп компаний применяется способ трансформации российской отчетности участника холдинга в отчетность по МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

Исследование организации учетного процесса группы "СИБУР Холдинг", группы "ЕвроХим" в части формирования учетной политики показало неиспользование возможностей современного развивающегося нормативного законодательства в области бухгалтерского учета и отчетности РФ, позволяющего максимально включать положения российских правил бухгалтерского учета, соответствующие МСФО, в учетную политику групп компаний с целью минимизации трансформационных корректировок и повышения качества информации, содержащейся в индивидуальной и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Разработан комплекс мер, призванный обеспечить сближение в учетной политике групп взаимосвязанных компаний норм, отвечающих требованиям МСФО и российских стандартов бухгалтерского учета и отчетности. К законодательно-нормативным мерам относятся: а) устранение налоговой ориентации национальной системы бухгалтерского учета путем исключения из НК РФ ссылок на бухгалтерский учет с тем, чтобы порядок исчисления налогов не зависел от отражения объекта налогообложения на счетах бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской отчетности; б) налаживание системы контроля исполнения российских стандартов бухгалтерского учета, которая должна включать самоконтроль компаний, независимый аудит, надзорные органы и санкции за нарушения; в) введение официального определения справедливой стоимости, определяемой исходя из действующих цен на активном рынке, прогнозов дисконтированных будущих денежных потоков, модели определения цены опционов, использования рыночных индикаторов. Повышение уровня профессионального применения стандартов заключается в: а) устранении практики выборочного соблюдения правил бухгалтерского учета - начисление оценочных резервов; применение в бухгалтерском учете норм амортизации, установленных для налогообложения; б) повышении уровня квалификации специалистов в области МСФО путем тренировки навыков применения профессионального суждения при стоимостном измерении, приемов дисконтирования, оценки по справедливой стоимости.

Благодаря созданию в группе компаний высоконадежной учетной системы, основанной на сближении принципов РПБУ и МСФО станет возможным сформировать качественное единое информационное поле для составления индивидуальной и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности о реальном финансовом положении и финансовых результатах деятельности каждой компании и группы компаний как единого экономического субъекта, сопоставимой с российскими и международными компаниями и полезной инвесторам, кредиторам, менеджменту и другим заинтересованным пользователям.

Решение **третьей группы проблем**, выдвинутой в диссертационном исследовании, заключается в определении методологического обеспечения процесса унификации учетного процесса группы компаний в условиях применения МСФО.

Исследование показало влияние специфики холдинговых структур на организацию учетного процесса: ведение обособленного учета каждой компанией, входящей в группу; автономность программного обеспечения участника группы; учетные системы участников не связаны между собой и с другими обслуживающими информационными службами учета (оперативный учет); отсутствие в рам-

ках холдинга унифицированных методик учета и обработки учетных данных; процедуры консолидации отчетности группы компаний не стандартизированы.

В связи с этим, в диссертационном исследовании выявлена необходимость унификации учетного процесса группы компаний в условиях применения МСФО, под которой понимается организация единой системы учета и отчетности для всех предприятий, входящих в группу, в соответствии с единой методологией, гармонизирующей правила российского и международного бухгалтерского учета и отчетности, с целью составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Целью унификации учетного процесса в группе компаний в условиях применения МСФО является обеспечение высокого качества учетной информации о группе взаимосвязанных организаций в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Преимущество унификации учета и отчетности группы компаний и сближение с МСФО заключается в возможности подготовки отчетности классическим способом на основе бухгалтерского учета, что обеспечивает высокое качество информации о реальном финансовом положении и финансовых результатах группы компаний как единого экономического субъекта.

В ходе исследования проведен сравнительный анализ методов гармонизации РПБУ и МСФО на уровне учета и трансформации на уровне отчетности по РПБУ в отчетность по МСФО (табл. 3).

Таблица 3. Сравнительный анализ методов составления отчетности по МСФО

Критерий	Гармонизация принципов РПБУ и МСФО в учетной политике	Трансформация отчетности по РПБУ в отчетность по МСФО
Стратегия	Долгосрочный период	Краткосрочный период на этапе перехода на МСФО
Непрерывность	Системная основа - официальная консолидированная финансовая отчетность по МСФО	Нерегулярная основа - разовая потребность, создание консолидированной международной отчетности впервые
Цель использования	Разрабатывается единая учетная политика, сближающая принципы РПБУ и МСФО, повышается качество и полезность информации бухгалтерского учета и отчетности	Трансформируются отчетные показатели в соответствии с МСФО
Уровень применения	На уровне учета - первичная интерпретация факта хозяйственной деятельности в соответствии с МСФО	На уровне отчетности - вторичная интерпретация показателей с высоким порогом существенности путем их корректировки в соответствии с МСФО
Риски	Минимальный риск судебных процессов в отношении составителя и аудитора отчетности в связи с неадекватными решениями на основе некачественной информации консолидированной финансовой отчетности по МСФО	Высокий риск судебных процессов в отношении составителя и аудитора отчетности в связи с неадекватными решениями на основе некачественной информации консолидированной финансовой отчетности по МСФО

Определено, что подход на основе трансформации исчерпал себя в связи со следующими факторами: корректировка показателей согласно МСФО осуществляется на уровне отчетности, а не учета, используя высокие пороги существенности, упрощения; надежность и доверие к информации достаточно низкие; метод характерен для этапа перехода на МСФО, базируется не на регулярной основе и

решает задачу временного характера в зависимости от потребности в консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

Таким образом, в условиях обязательного представления консолидированной отчетности по МСФО в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, публикации и аудита в соответствии с определенными в законе сроками существенное значение приобретает создание высоконадежной единой учетной системы группы компаний, основанной на сближении принципов РПБУ и МСФО, обеспечивающей получение отчетных показателей непосредственно на основе бухгалтерского учета.

В контексте диссертационного исследования разработана и предложена модель составления консолидированной финансовой отчетности на основе унифицированного учетного процесса, ключевым положением которой является формирование унифицированной учетной политики группы компаний по РПБУ и МСФО (рис. 1).



Рис. 1. Модель составления консолидированной финансовой отчетности на основе унифицированного учетного процесса по РПБУ и МСФО

Целый ряд учетных аспектов, нуждающихся в корректировке, могут быть приведены в соответствие с МСФО через учетную политику группы компаний по рекомендованному в диссертации алгоритму (рис. 2).

Алгоритм формирования унифицированной учетной политики группы компаний по РПБУ и МСФО включает три взаимодополняющих этапа: разработка ме-

тодических положений, формирование организационно-технических положений и стандартизация процесса консолидации отчетности группы компаний.

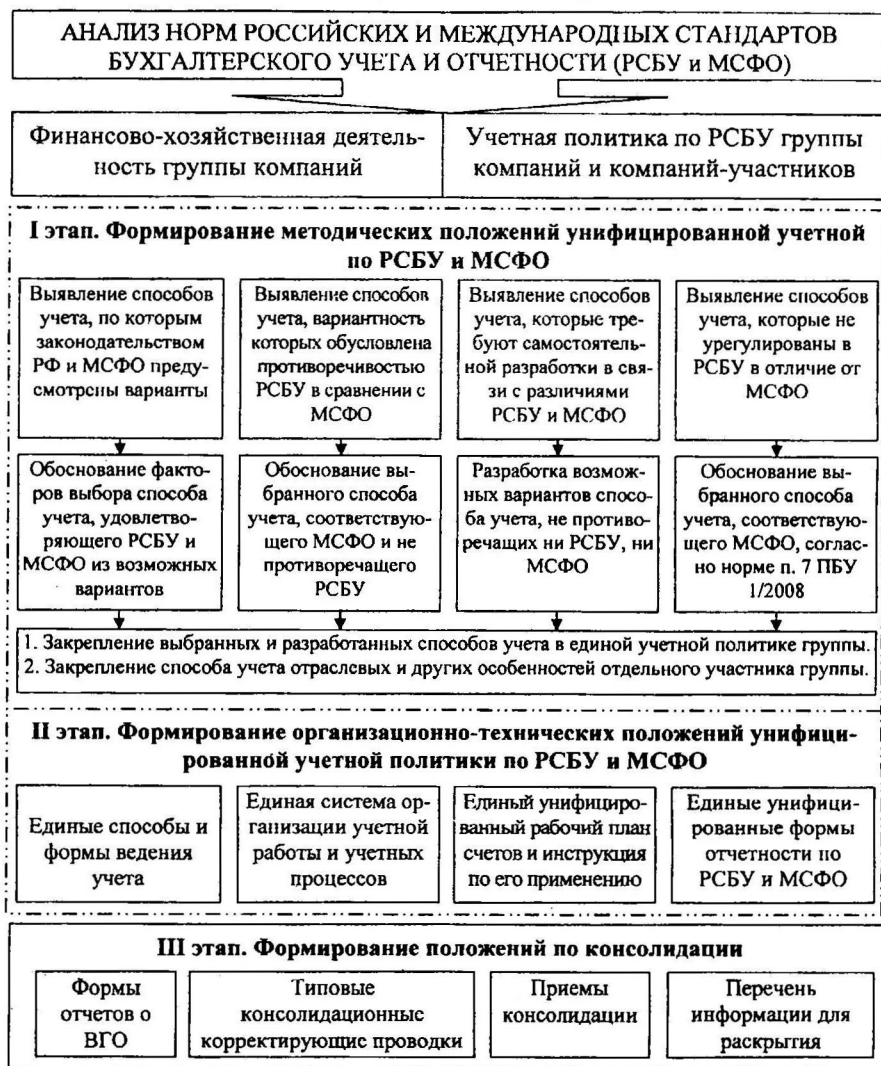


Рис. 2. Алгоритм формирования унифицированной учетной политики группы взаимосвязанных компаний по РПБУ и МСФО

Определено, что при сближении способов учета по РПБУ с принципами МСФО на первом этапе формирования учетной политики необходимо уделить внимание для фондоемкого производства - способам учета основных средств: выбору метода амортизации основных средств из трех возможных соответствующих как РПБУ, так и МСФО (линейный, метод уменьшаемого остатка, способ списа-

ния стоимости пропорционально объему продукции); использованию переоценки основных средств на основе справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости); для материалоемкого производства - способам учета и оценке материально-производственных запасов (МПЗ): по возможности реклассифицировать расходы будущих периодов как конкретные виды активов (нематериальные активы, основные средства, выданные авансы на оказание услуг, затраты на разработки, затраты в незавершенном производстве, затраты на освоение природных ресурсов) или признавать их как текущие расходы; учитывать возможность дисконтирования дебиторской и кредиторской задолженности, так как дисконтирование в нормативно-правовых актах российской системы бухгалтерского учета не запрещено и разъяснений по этому вопросу учета нет, поэтому согласно п.7 ПБУ 1/2008 можно применять принцип МСФО; из методов определения себестоимости запасов использовать один: при приобретении - по учетным или фактическим ценам, при списании - для взаимозаменяемых запасов использовать либо метод ФИФО, либо метод средневзвешенной стоимости, для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми - по себестоимости каждой единицы и др.

Установлено, что важным аспектом унификации с МСФО является создание резервов под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам (резерв на обесценение дебиторской задолженности), по ликвидационным обязательствам (ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности") и др. Для оценки сумм резервов используются профессиональные суждения, в том числе для оценки таких факторов, как существующие экономические условия, характеристики конкретного контрагента или заказчика, отраслевые факторы, текущие правовые нормы и налоговое законодательство. Изменение любых из этих существующих условий может привести к корректировке сумм резервов, отраженных группой.

В результате исследования, выявлено, что важным аспектом в процессе гармонизации российских и международных стандартов является норма пункта 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", которая разрешает разрабатывать организацией способ учета самостоятельно исходя из положений по бухгалтерскому учету, а также МСФО, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета.

В связи с тем, что привести все методы учета компаний группы к единому способу и сблизить их с МСФО на практике не представляется возможным в силу объективных причин, предлагается дополнить унифицированную учетную политику для каждого предприятия-участника разделом: а) детализирующим порядок учета специфических особенностей: отрасль, вид деятельности, организационно-правовая форма и др. Например, учет влияния отраслевой принадлежности организации на порядок калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг; б) содержащим необходимые трансформационные процедуры тех объектов учета, которые экономически нецелесообразно или невозможно сблизить с МСФО в связи с национальной спецификой учета.

В этом случае финансовая отчетность предприятия группы при необходимости корректируется (трансформируется) в соответствии с единой унифицированной учетной политикой группы компаний при подготовке консолидированной

финансовой отчетности по МСФО. Таким образом, в процессе формирования единой унифицированной учетной политики компаний группы наиболее целесообразным является подход, предполагающий унификацию и закрепление тех методов учета, по которым это экономически целесообразно, и сохранение в учетной политике каждого входящего в группу предприятия методов учета, которые конкретизируют и детализируют общие унифицированные с МСФО методы. Такой подход учитывает всю специфику деятельности компаний, входящих в холдинг, определяющую различия в учетных принципах.

На втором этапе формирования организационно-технических положений учетной политики разрабатывается единый рабочий план счетов и инструкция по его применению, позволяющий вести аналитический учет операций между материнской компанией и ее дочерними, ассоциированными (зависимыми) организациями, а также отражающий внешние и внутренние (внутрихозяйственные) операции группы; единые формы бухгалтерской (финансовой) отчетности по РГБУ и МСФО: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения; унифицированные формы внутренней отчетности для различных структурных подразделений: производственных отделов, отделов сбыта и снабжения, управления дебиторской и кредиторской задолженностью, отделов экономического планирования, бюджетирования и прогнозирования, служб внутреннего контроля и аудита, имеющие достаточный объем аналитической информации и учитывающие потребности при консолидации отчетности; алгоритм взаимодействия между структурными подразделениями, участвующими в сборе необходимой информации и составлении отчетности, унифицируются сроки предоставления информации структурными подразделениями и компаниями, входящими в группу.

В рамках третьего этапа формирования унифицированной учетной политики в диссертации разработан проект "Положение по консолидации отчетности группы компаний".

В данном документе формализуется порядок сверки внутригрупповых оборотов (ВГО) на основе форм отчетов о движении материальных, финансовых и других ресурсов за период, дебиторской и кредиторской задолженностях, инвестициях и дивидендах, приобретении и реализации товаров, работ и услуг, потоках денежных средств внутри группы. Также стандартизируются типовые консолидационные корректирующие проводки по ключевым шагам консолидации: элиминирование инвестиций, выделение доли меньшинства, расчет и обесценение гудвил, исключение внутригрупповых операций, расчет нереализованной прибыли (убытка) по основным видам активов (незавершенные капитальные вложения, основные средства, сырье и материалы, товары, остаток незавершенного производства, готовая продукция, товары отгруженные). Регламентируются используемые в группе компаний приемы консолидации: полная консолидация (контроль), метод долевого участия (существенное влияние), пропорциональная консолидация (участие в совместной деятельности), а также перечень информации, подлежащий раскрытию в консолидированной финансовой отчетности.

В диссертационном исследовании показана возможность сближения бухгалтерского учета объекта основных средств с международными стандартами по эле-

ментам: срок полезного использования, переоценка, обесценение, аренда основных средств, инвестиционное имущество, основные средства, предназначенные для продажи, критерий отнесения объектов к основным средствам (незначительные по стоимости основные средства). Таким образом, доказана возможность практического приведения требований российских стандартов в соответствие с МСФО в учетной политике на основе нормативного регулирования РФ.

Поэтапное внедрение модели унификации учетного процесса в условиях применения МСФО в группе компаний обеспечит комплексный и системный подход к составлению качественной официальной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО; позволит снизить затраты на проведение аудита по сравнению с отчетностью, составленной путем трансформации; повысит квалификацию и профессионализм бухгалтеров; создаст информационную базу для корпоративной автоматизации учета и составления отчетности как каждой компании группы, так и группы в целом; откроет доступ российским инвесторам, акционерам, кредиторам и другим заинтересованным пользователям к полезной информации, сопоставимой на международном уровне, о группе компаний как едином хозяйствующем субъекте.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Суржикова Н.А.* Различия содержания и структуры баланса группы компаний по международным и российским стандартам учета и отчетности / А.В. Глушенко, Н.А. Суржикова // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология. - Научно-теоретический журнал, №1 (14), 2009. (0,5 п.л./0,25 п.л.).
2. *Суржикова Н.А.* Понятие и классификация холдингов / Н.А. Суржикова // Вестник университета. ГОУВПО "Государственный университет управления" - Теоретический и научно-методический журнал, №8, 2010. (0,6 п.л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

1. *Суржикова Н.А.* Преимущества МСФО глазами инвестора / Н.А. Суржикова // Вестник Волжского института экономики, педагогики и права: научное издание. Выпуск 5: серия 1: Экономика и управление. - Волгоград-Волжский: Изд-во ВолГУ, 2007. (0,51 п.л.).
2. *Суржикова Н.А.* Основные подходы к определению сводной и консолидированной отчетности / А.В. Глушенко, Н.А. Суржикова // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 21-30 апр. 2008 г. [Текст]. - Вып. 4: Мировая экономика и финансы: в 2 ч. - Ч. 1. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2008. (0,3 п.л./0,15 п.л.).
3. *Суржикова Н.А.* Сфера применения консолидированной финансовой отчетности по международным и российским правилам / Н.А. Суржикова // XIII Региональная конференция молодых исследователей Волгоградской области, 11-14 нояб. 2008 г. [Текст]. Вып. 1. Экономика и финансы: тез. докл. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2009. (0,3 п.л.).

4. *Суржикова Н.А.* Алгоритм перехода на МСФО с целью составления консолидированной финансовой отчетности / Н.А. Суржикова // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 20-30 апр. 2009 г. [Текст]. - Вып. 5: Мировая экономика и финансы: в 2 ч. - Ч. 2. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2009. (0,3 п.л.).

5. *Суржикова Н.А.* Формирование единой учетной политики группы компаний в соответствии с МСФО / Н.А. Суржикова // Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Межвузовский сборник научных статей. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. (0,56 п.л.).

6. *Суржикова Н.А.* Особенности учета в холдинговых структурах / Н.А. Суржикова // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 26-30 апр. 2010 г. - Вып. 6: Мировая экономика и финансы. - Волгоград: Изд-во ВолГУ. (0,3 п.л.).

7. *Суржикова Н.А.* Сравнительный анализ норм учета основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности / Наука и современность - 2010: сборник материалов V Международной научно-практической конференции: в 3-х частях. Часть 3 / Под общ. ред. С.С. Чернова. - Новосибирск: Издательство НГТУ, 2010. (0,6 п.л.).

102

Автореферат

Подписано в печать 11.11.2010 г.

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 474

Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.